



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 14/5/2018

Αριθμός απόφασης: 918

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 25/1/2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατοίκου, Τ.Κ.5....., κατά του με αρ./27-12-2017 (taxis ../28-12-2017) οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 - 31/12/2007, του με αρ./27-12-2017 (taxis ../28-12-2017) οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 - 31/12/2006, της με αρ./27-12-2017 (taxis ../2008/28-12-2017) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008, της με αρ./27-12-2017 (taxis ../2007/28-12-2017) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007, της με

αρ./27-12-2017 (taxis/28-12-2017) οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν.2523/97) χρήσης 2007, της με αρ./27-12-2017 (taxis/28-12-2017) οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν.2523/97) χρήσης 2006, της με αρ./27-12-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2007 και της με αρ./27-12-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την από 29/1/2018 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 25/1/2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με το με αρ./27-12-2017 (taxis ../28-12-2017) οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 - 31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος συνολικής αξίας **287.135,18 €**.
2. Με το με αρ./27-12-2017 (taxis ../28-12-2017) οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 - 31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος συνολικής αξίας **91.855,04 €**.
3. Με την με αριθμό/27-12-2017 (taxis ../2008/28-12-2017) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (χρήση 2007) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε φόρος συνολικής αξίας ποσού **540.298,26 €**, λόγω του εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων εξαιτίας του χαρακτηρισμού των βιβλίων της επιχείρησής του ως ανακριβών.
4. Με την με αριθμό/27-12-2017 (taxis ../2007/28-12-2017) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 (χρήση 2006) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε φόρος συνολικής αξίας ποσού **163.130,00 €**, λόγω του εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων εξαιτίας του χαρακτηρισμού των βιβλίων της επιχείρησής του ως ανακριβών.
5. Με την με αριθμό/27-12-2017 (taxis/28-12-2017) οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν.2523/97) χρήσης 2007 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ίσος με το 50% της αξίας του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 του Ν.4472/2017, ήτοι συνολικό ποσό **58.330,00 €**.
6. Με την με αριθμό/27-12-2017 (taxis/28-12-2017) οριστική πράξη επιβολής προστίμου

Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν.2523/97) χρήσης 2006 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ίσος με το 50% της αξίας του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 του Ν.4472/2017, ήτοι συνολικό ποσό **17.575,00 €**.

7. Με την με αριθμό/27-12-2017 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και στοιχείων χρήσης 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **245.600,00 €**, λόγω λήψης εννέα (9) εικονικών φορολογικών στοιχείων, έκδοσης της επιχείρησης «..... – ΑΦΜ», καθαρής αξίας 614.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 116.660,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, 6, 17, 18, 20, 24 του π.δ. 186/92 που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3β' του Ν.4337/2015.

8. Με την με αριθμό/27-12-2017 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και στοιχείων χρήσης 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **74.000,00 €**, λόγω λήψης δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων, έκδοσης της επιχείρησης «..... – ΑΦΜ», καθαρής αξίας 185.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 35.150,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, 6, 17, 18, 20, 24 του π.δ. 186/92 που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3β' του Ν.4337/2015.

Δυνάμει της με αρ. .../21-12-2016 εντολής ελέγχου, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντος για τις χρήσεις 2006 (οικ. έτος 2007) και 2007 (οικ. έτος 2008), κατόπιν των συμπληρωματικών στοιχείων που περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. με το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Β ΕΞ 2016 ΕΜΠ/28-11-2016 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, το με αρ. πρωτ./18-11-2016 Πληροφοριακό Δελτίο της Δ.Ο.Υ. και την από 5/4/2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με την οποία η επιχείρηση «..... – ΑΦΜ» εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ αυτών και του προσφεύγοντος. Στη συνέχεια, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. κοινοποίησε στον προσφεύγοντα την με αρ./28-12-2016 πρόσκληση για παροχή πληροφοριών, στην οποία δεν ανταποκρίθηκε και του επιβλήθηκε το σχετικό πρόστιμο. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Δ.Ο.Υ. προέκυψε ότι ο προσφεύγων στη χρήση 2006 έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της επιχείρησής του δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 185.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 35.150,00 € και στη χρήση 2007 έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της επιχείρησής του εννέα (9) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 614.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 116.660,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης «..... – ΑΦΜ». Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. αποδεχόμενος τα πορίσματα του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. και σε συνδυασμό με το γεγονός της μη

προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων, προέβη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων των ελεγχόμενων χρήσεων και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Οι προσβαλλόμενες πράξεις Κ.Β.Σ. και φορολογίας εισοδήματος στερούνται νομίμου βάσεως, αφού στηρίχθηκαν σε καταργημένες διατάξεις, τόσο του Ν.2238/94, όσο και του Ν.2523/97. Ο ΚΦΔ δεν προβλέπει τον χαρακτηρισμό της ανακρίβειας των βιβλίων, ο δε Ν.4172/2013 δεν περιλαμβάνει ρυθμίσεις για τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.
- Εφόσον έχουν καταργηθεί ο Ν.2238/94 και το π.δ. 186/92, οι πράξεις προσδιορισμού Φ.Π.Α., οι οποίες εκδόθηκαν λόγω της συνάφειας προς το φορολογικό αντικείμενο του εισοδήματος και του ΚΒΣ, καθίστανται ακυρωτές.
- Οι χρήσεις 2006 και 2007 έχουν παραγραφεί.
- Θα πρέπει να εφαρμοστούν οι ευνοϊκότερες διατάξεις ως προς τον καταλογισμό των πρόσθετων φόρων.

Ως προς τον ισχυρισμό περί ακυρότητας των προστίμων και των πράξεων προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. λόγω κατάργησης του Ν. 2238/94 και του Ν.2523/97.

Επειδή στο άρθρο 72 του Ν.4172/2013 ορίζεται : «1. Οι διατάξεις των άρθρων 1 έως και 71 του νόμου αυτού ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων του άρθρου αυτού. [...] 31. Ειδικά, για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν από 1.1.2013 έως 31.12.2013 εξακολουθούν να ισχύουν οι διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 4 του Ν. 2238/1994 και οι εκδοθείσες κατ' εξουσιοδότηση αυτού υπουργικές αποφάσεις.».

Επειδή στο άρθρο 72 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται : «30. Ειδικά οι διατάξεις των άρθρων του Κεφαλαίου 10 του Κώδικα ισχύουν για τις παραβάσεις που διαπράττονται από την ημερομηνία ισχύος αυτού με εξαίρεση την παράγραφο 2 του άρθρου 55, το οποίο ισχύει για παραβάσεις που διαπράττονται από τη δημοσίευση του παρόντος. Η παράγραφος 10 του άρθρου 5 και η παράγραφος 1 του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος.»

Επειδή, οι διατάξεις του Ν.4172/2013, ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται από το φορολογικό έτος 2014 και μετά, οι δε διατάξεις του Ν.4174/2014 ισχύουν για παραβάσεις που διαπράττονται από την ημερομηνία ισχύος του και μετά και δεν τίθεται θέμα αναδρομικής ισχύος, διότι σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, «κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με

βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας... Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέψει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης» (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.).

Για το ίδιο θέμα πάγια είναι και η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων, ότι κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του και όχι ο χρόνος εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως. **Ο χρόνος δε αυτός αποβαίνει κρίσιμος όχι μόνον για την εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την αντικειμενική υπόσταση της παραβάσεως, αλλά και των διατάξεων που καθορίζουν το ύψος του προστίμου** (βλ. ΣτΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009 και ΣτΕ 3935/2012). Κατά συνέπεια δεδομένου ότι κατά τις διαχειριστικές περιόδους 2006 και 2007, οπότε και τελέστηκαν οι παραβάσεις, βρίσκονταν σε ισχύ οι διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/92), του άρθρου 32 του ν.2238/1994 και του άρθρου 48 του Ν.2859/00 που ρύθμιζε το συγκεκριμένο φορολογικό αντικείμενο, ορθώς και σύμνομα εφαρμόστηκαν οι εν λόγω διατάξεις για την επιβολή των προστίμων και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή στην παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται: «*Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί...».*

Επειδή στις παρ. 1 και 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (Όπως η περίπτωση β' της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται: «*Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.*

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.».

Επειδή στην παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 (Όπως η παρ. 2 του άρθρου 68 αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ιδίου νόμου ισχύει για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του Ν.3522/2006 (22/12/2006) και μετά) ορίζεται:

«Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι : «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. 2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε

εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής, β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.» όπου στο άρθρο 49 παρ. 3 του ίδιου νόμου ορίζεται : «Πράξη Προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.».

Επειδή στο άρθρο 9§5 του ν. 2523/97 ορίζεται ότι: «5. Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή η ως άνω διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/97 που προβλέπει την ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος και επί επιβολής προστίμων ΚΒΣ, έχει την έννοια, κατά το μέρος που παραπέμπει στις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος, ότι θεσπίζει τον ίδιο χρόνο παραγραφής κατά τα ισχύοντα στη φορολογία αυτή και για την επιβολή προστίμου για παραβάσεις του ΚΒΣ σε κάθε περίπτωση που διενεργείται κατά νόμο συμπληρωματική εγγραφή στην παραπάνω φορολογία.

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΔΕΦ Αθ 4574/2013, ΣτΕ 127/2013, ΣτΕ 3957/2012), το ειδικό πρόστιμο του άρθρου 6 του ν.2523/1997 έχει παρακολουθηματικό χαρακτήρα σε σχέση με τη διαφορά που αφορά τον κύριο φόρο. Κατά συνέπεια, η ακύρωση της κύριας πράξης καταλογισμού φόρου αποστερεί την πράξη επιβολής προστίμου του νομίμου ερείσματός της.

Επειδή, με την με αριθ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 (Β' 3278) Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και την εκδοθείσα σε συνέχεια αυτής ΠΟΛ. 1154/04-10-2017 του ίδιου, περί παροχής οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της, προτεραιοποιήθηκε η διενέργεια ελέγχων και μεταξύ άλλων, προβλέφθηκε η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και επιβολής προστίμων για τις χρήσεις για τις οποίες, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε

συνδυασμό με τη με αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του ΣΤΕ, το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή. Διευκρινίσθηκε δε ότι τα ανωτέρω τυγχάνουν εφαρμογής και για τις εκκρεμείς ενώπιον της Δ.Ε.Δ. υποθέσεις.

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. 327/04 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. (ΠΟΛ 1125/2004) «Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣΤΕ 2397/90). Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικονομικό Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του οικ. Εφόρου, καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητα τους κατά την συμβιβαστική επίλυση, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (βλ. και σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000) δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη της η φορολογική αρχή κατά την αρχική φορολογική εγγραφή (σχετ. 326/2004 του ΝΣΚ και ΣΤΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣΤΕ 2985-88/81)».

Επειδή συμπληρωματικά στοιχεία επιτρέπεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία, που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, όπως έγγραφα άλλης ΔΟΥ ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων του φορολογούμενου όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος [ΣΤΕ 3953/2011, 496, 3955/2012]. Με βάση δε τα συμπληρωματικά στοιχεία η φορολογική αρχή, προκειμένου να εκδώσει τη συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού του φόρου, μπορεί είτε να συντάξει την οικεία έκθεση ελέγχου στηριζόμενη μόνο στα έγγραφα που έχουν συντάξει όργανα άλλης φορολογικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας είτε να τη συντάξει, αφού διενεργήσει η ίδια έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου, δυνάμει κατά τον έλεγχο αυτό να συνεκτιμήσει και τα έγγραφα της άλλης δημόσιας, φορολογικής ή μη, υπηρεσίας [ΣΤΕ 1426/2000, 877/2002, 3706/2011, 3956/2012]. (σκέψη 12 ΣΤΕ 1623/2016).

Επειδή με την ανωτέρω υπ' αριθμ. 327/04 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. (ΠΟΛ 1125/2004) έχει διευκρινιστεί επίσης ότι στο ΦΠΑ, αν για οποιονδήποτε λόγο δεν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί αρχικό φύλλο ελέγχου εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής (5ετία εν προκειμένω), δεν μπορεί να γίνει λόγος για έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικών φύλλων και συνακόλουθα διαφορετικής παραγραφής, από αυτήν του αρχικού φύλλου.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η με αρ. .../21-12-2016 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. εκδόθηκε κατόπιν του υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Β ΕΞ 2016 ΕΜΠ/28-11-2016 εγγράφου του Υπουργείου Οικονομικών, του με αρ. πρωτ./18-11-2016 Πληροφοριακού Δελτίου της Δ.Ο.Υ., των οποίων συνέχεια αποτελεί η από 5/4/2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με την οποία η επιχείρηση «..... – ΑΦΜ» εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ αυτών και του προσφεύγοντος.

Περαιτέρω, οι προσβαλλόμενες πράξεις Κ.Β.Σ., φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και αρ. 6 του ν.2523/97 εκδόθηκαν κατά την περιέλευση στη διάθεση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της από 5/4/2017 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ., η οποία **αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο**, ικανό να δικαιολογήσει την επιμήκυνση της κατ' άρθρο 84 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. πενταετούς προθεσμίας παραγραφής στη δεκαετία, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 περ. β', σε συνδυασμό προς το άρθρο 68 παρ. 2 περ. α' του Κ.Φ.Ε. και ακολούθως νομιμοποιείται η αρμόδια Δ.Ο.Υ. του λήπτη να εκδώσει συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου εντός του προβλεπόμενου δεκαετούς χρόνου παραγραφής, εφόσον μπορεί να στηρίξει την απαιτούμενη εκ του νόμου σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως, η απαιτούμενη δε εκ του νόμου αιτιολογία συνιστά εσωτερικό ουσιώδη τύπο της διοικητικής πράξης, εφόσον ρητά απαιτείται με το άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. και η οποία διασφαλίζεται, εν προκειμένω, από την έκθεση ελέγχου ΚΒΣ.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των με αρ./27-12-2017 (taxis/2007/28-12-2017) και/27-12-2017 (taxis/2008/28-12-2017) οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2007 και 2008 αντίστοιχα και των με αρ./27-12-2017 και/27-12-2017 πράξεων επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και στοιχείων χρήσης 2006 και 2007 αντίστοιχα, δεδομένου ότι ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. έλαβε γνώση των συμπληρωματικών στοιχείων εντός του 2017, ήτοι πέραν της πενταετίας από την υποβολή της φορολογικής δήλωσης εισοδήματος των οικείων ετών και επομένως τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις των άρθρων 68 παρ.2 και 84 παρ.4 του ν.2238/1994, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/97, περί δεκαετούς παραγραφής λόγω συμπληρωματικών στοιχείων, ο δε χρόνος παραγραφής, ως προς τη φορολογία εισοδήματος και Κ.Β.Σ., για τη χρήση 2006, εκπνέει αρχικώς στις 31/12/2017, αλλά επειδή το συμπληρωματικό στοιχείο περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. εντός του 10^{ου} έτους παραγραφής, το δικαίωμα για έκδοση πράξεων για τη χρήση αυτή παρατείνεται για ένα έτος, δηλαδή έως τις 31/12/2018 σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 84 του Ν.2238/94. Σε ότι αφορά στη χρήση 2007 ο χρόνος παραγραφής εκπνέει στις 31/12/2018.

έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.[...] 6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή περαιτέρω, με την **ΠΟΛ 1003/03.01.2018** «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της **επιεικέστερης κύρωσης** κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση **απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών** ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. [...]».

Επειδή με τις διατάξεις των άρθρων 58 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται:

«Άρθρο 58

Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης

1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση. 2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.».

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, γίνεται αποδεκτός ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος και ως εκ τούτου, επί της με αρ./27-12-2017 (taxis .../2007/28-12-2017) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 και της με αρ./27-12-2017 (taxis .../2008/28-12-2017) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη ως ακολούθως :

- Η υπ' αριθμ.**/27-12-2017** (taxis .../2007/28-12-2017) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 (χρήση 2006) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Διαφορά φόρου: **74.150,00 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡ Η ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ 0,73% = 38,69 %)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ ΠΡΟΣΤΙΜΟ	88.980,00 €	37.075,00 €	28.688,63 €	65.763,63 €	65.763,63 €

- Η υπ' αριθμ.**/27-12-2017** (taxis .../2008/28-12-2017) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (χρήση 2007) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Διαφορά φόρου: **245.590,12 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡ Η ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ 0,73% = 38,69 %)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ ΠΡΟΣΤΙΜΟ	294.708,14 €	122.795,06 €	95.018,82 €	217.813,88 €	217.813,88 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 25/1/2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ, ως ακολούθως :

α) την αποδοχή αυτής και την **ακύρωση** του με αρ.**/27-12-2017** (taxis/28-12-2017) οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 - 31/12/2006, του με αρ.**/27-12-2017** (taxis/28-12-2017) οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 - 31/12/2007, της με αρ.**/27-12-2017** (taxis/28-12-2017) οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν.2523/97) χρήσης 2007 και της με αρ.**/27-12-2017** (taxis

..../28-12-2017) οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν.2523/97) χρήσης 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., **λόγω παραγραφής.**

β) την αποδοχή αυτής και την **τροποποίηση** της με αρ./27-12-2017 (taxis ../2007/28-12-2017) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 και της με αρ./27-12-2017 (taxis ../2008/28-12-2017) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., όσον αφορά στην εφαρμογή της επιεικέστερης διάταξης ως προς τους πρόσθετους φόρους.

β) την απόρριψη αυτής και την **επικύρωση**, της με αρ./27-12-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2007 και της με αρ./27-12-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

Φόρος Εισοδήματος

Οικονομικό έτος 2007 (χρήση 2006)

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	74.150,00 €	74.150,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης (120%)	88.890,00 €	0,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	0,00	37.075,00 €
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	0,00	28.688,63 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	163.130,00 €	139.913,63 €

Οικονομικό έτος 2008 (χρήση 2007)

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	245.590,12 €	245.590,12 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης (120%)	294.708,14 €	0,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	0,00	122.795,06 €

Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	0,00	95.018,82 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	540.298,26 €	463.404,00 €

Κ.Β.Σ.

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2006 – 31/12/2006

Ποσό προστίμου 185.000,00 Χ 40% = **74.000,00 €**

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2007 – 31/12/2007

Ποσό προστίμου 614.000,00 Χ 40% = **245.600,00 €**

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.